



Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : Définition d'un cadre d'analyse

Lionel Touchais

► To cite this version:

Lionel Touchais. Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : Définition d'un cadre d'analyse. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00558383

HAL Id: halshs-00558383

<https://shs.hal.science/halshs-00558383>

Submitted on 21 Jan 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : Définition d'un cadre d'analyse

Lionel TOUCHAIS

Maître de Conférences

CREM UMR6211

IGR – IAE de Rennes

11, rue J. Macé - CS 70803

35708 Rennes cedex 7

02-23-23-79-08

lionel.touchais@univ-rennes1.fr

Résumé

Cet article porte sur la question fondamentale de la nature et du rôle des outils de gestion dans le pilotage de l'action organisée en situation de changement. De manière plus spécifique, nous nous interrogeons sur le caractère contrôlable du changement stratégique et, par extension, organisationnel à l'aide des outils de contrôle de gestion. En d'autres termes, le contrôle subit-il les conséquences des changements en cours au sein de l'entreprise ou, au contraire, participe-t-il à leur implantation, voire à la construction de leur contenu et de quelle(s) manière(s) ?

Cet article montre que le contrôle peut jouer un rôle structurant dans une dynamique de changement. Toutefois, cela dépend de ses modalités de fonctionnement et de l'usage qu'en fait la direction. Il peut ainsi constituer :

- un outil inhibiteur, source d'inertie, ou, au contraire, un outil révélateur d'un besoin de changement avec notamment le potentiel de diagnostic qui y est attaché ;
- un outil véhiculant les changements désirés en modifiant les représentations et interprétations des différents acteurs de l'organisation afin d'induire de nouveaux comportements et logiques de fonctionnement ;
- un outil participant à la structuration du projet de changement en amenant les différents acteurs à co-construire son contenu en stimulant et en encadrant les initiatives et les expérimentations individuelles et collectives sources d'apprentissage ;
- un outil de contrôle des comportements et des processus vis-à-vis du cadre défini.

Enfin, en fonction des caractéristiques du changement (incrémental ou radical, construit ou prescrit) et de la phase de son processus (maturation, déracinement, enracinement), la place du contrôle comme outil de pilotage du changement doit être différent.

Mots clés

Pilotage du changement, contrôle de gestion, contrôle diagnostic et interactif, nature et processus du changement.

Abstract

The purpose of this study is to answer to the fundamental question of the nature and the role of management tools in strategic change and especially of management control. Do control tools only follow change or can they lead it and serve an active role in shaping change?

This article shows that management control can:

- be an inhibitor of change or reveal the need of change with its strong potential of analysis,

- facilitate the implementation of a new paradigm by influencing and creating new attitudes and behaviors,
- help the organization to shape the content of change by stimulating and monitoring new ideas and learning,
- monitor that behaviors and processes are in accordance with plans.

This study shows also that the role of management control depends both of the nature and the magnitude of change and of the stages of its process.

Keywords

Management control, diagnostic and interactive control, nature and process of change.

Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : Définition d'un cadre d'analyse

Face aux changements auxquels les organisations doivent faire face, de nombreux « outils » sont proposés aux dirigeants, le plus souvent par des consultants, pour les aider à piloter ces changements. Ce pilotage passe alors par des actions de communication et de formation, la création de groupes de travail et l'identification d'acteurs référents chargés de diffuser le changement... Le contrôle de gestion est rarement abordé dans une telle situation par les théoriciens et praticiens ou alors seulement dans son acception traditionnelle comme outil d'implantation des évolutions stratégiques décidées en haut lieu.

S'agissant des recherches en contrôle de gestion, un certain nombre s'appuie sur le postulat que des changements environnementaux entraînent des changements organisationnels qui, à leur tour, induisent des changements au niveau des pratiques de contrôle (Shields 1997). En d'autres termes, le contrôle de gestion n'interviendrait pas au niveau du processus de changement mais en subirait les conséquences compte tenu de son inadéquation avec le nouveau contexte stratégique et organisationnel. Cette vision réductrice, sinon simpliste, est contredite par d'autres auteurs qui considèrent que le contrôle peut, dans certains cas, constituer un frein au changement et, dans d'autres, être un outil efficace de promotion et de pilotage du changement (Hopwood 1987, Dent 1990, Shields 1997, Langfield-Smith 1997) en encourageant les acteurs à identifier les évolutions nécessaires, prendre les risques appropriés, expérimenter et innover tout en les préservant de l'incertitude et des risques générés par une telle situation (Shields 1997). Cette conception ne cadre d'ailleurs pas avec la vision traditionnelle du contrôle.

Cela nous renvoie à la question fondamentale de la nature et du rôle des outils de gestion dans le pilotage de l'action organisée en situation de changement. De manière plus spécifique, cela nous amène à nous interroger sur le caractère contrôlable du changement à l'aide des outils de contrôle de gestion. En d'autres termes, ce contrôle subit-il les conséquences des changements en cours au sein de l'entreprise ou, au contraire, participe-t-il à leur implantation, voire à la construction de leur contenu et de quelle(s) manière(s) ? Par ailleurs, en fonction du type d'évolution et de la phase de son processus, le contrôle, outil de pilotage du changement, diffère-t-il ?

Précisons au préalable que le contrôle de gestion étant avant tout conçu comme un outil au service de la stratégie, nous allons plutôt nous concentrer sur le changement de nature stratégique et, par extension, les changements organisationnels qu'il génère.

Le rôle et les usages du contrôle de gestion face au changement

Pour commencer, intéressons-nous aux différents rôles potentiels du contrôle dans une situation de changement, son mode d'organisation et ses modalités.

1. UN FREIN AU CHANGEMENT

Le contrôle organisationnel (et, *a fortiori*, le contrôle de gestion) alimente les structures cognitives des acteurs de l'organisation et, à ce titre, agit sur leurs schémas d'interprétation qui guident leurs actes (Chevalier-Kuszla 1998). Lorino (1995) assimile d'ailleurs le contrôle à un pilotage des représentations et interprétations au sein des organisations. Selon les outils de contrôle utilisés et leurs modalités, la représentation véhiculée par le contrôle (qu'elle soit volontaire ou non) va donc être différente (Halgand 1999).

En d'autres termes, le système de contrôle est le reflet d'une représentation formalisée simplifiée (voire erronée) et construite du fonctionnement de l'organisation, de ses performances et de son environnement. Il offre une grille de lecture par laquelle l'entreprise est observée et analysée alors même que cette représentation est nécessairement incomplète, non objective et entachée de présupposés théoriques et de conventions plus ou moins importants. Il est, par ailleurs, le résultat d'une représentation construite à partir d'un contexte environnemental, stratégique, organisationnel et politique qui n'est plus nécessairement d'actualité (Hopwood 1987, Shields 1997). Le risque est de ne plus considérer ces systèmes de gestion comme « des instruments destinés à outiller les processus interprétatifs des acteurs, intégrant des hypothèses... à valider par l'expérience » mais plutôt comme des « vérités ontologiques et logiques », « images fidèles de la réalité » (Lorino 2004).

Dans ce cadre, le système de pilotage et de contrôle, qui façonne les perceptions et les comportements des différents membres de l'organisation, risque de se focaliser sur des informations qui ne sont pas ou plus essentielles au détriment d'informations capitales et de fausser les interprétations des acteurs, ce qui ne facilite pas la prise de conscience de la nécessité d'un changement et de sa mise en place.

Le système de contrôle définit, par ailleurs, un cadre souvent trop strict contraignant les comportements et la créativité, ce qui ne favorise pas l'innovation. C'est souvent le cas des budgets (Berland 2004). Finalement, les acteurs ne voient qu'au travers du prisme de leur système d'information, d'où une perception fortement contrainte et erronée de la réalité mais également des réponses et des comportements parfois inappropriés et, en tous cas, peu novateurs.

Le contrôle de gestion peut alors être source d'inertie, d'autant plus qu'il aboutit à la création de routines organisationnelles, comportementales et politiques figeant le fonctionnement de l'organisation que certains n'ont pas intérêt à voir évoluer (Dent 1990). Cette situation est susceptible d'empêcher l'entreprise d'apprécier à leur juste valeur, voire de refuser, les changements nécessaires et d'initier de nouvelles réponses.

Malgré tout, le contrôle de gestion ne constitue pas toujours un frein au changement. Il peut également jouer un rôle actif dans une dynamique de changement en endossant les trois rôles suivants.

2. UN CONTROLE SOURCE DU CHANGEMENT

Le système d'information et de contrôle permet de :

- faciliter la prise de conscience des nécessités du changement en mettant en lumière la dégradation de la situation de l'entreprise (en termes de part de marché, chiffre d'affaires, résultat...) et les changements environnementaux auxquels elle est confrontée,
- analyser les besoins de changement mis en évidence et contribuer à définir des solutions permettant d'y faire face.

Par ailleurs, au lieu de diffuser un sentiment de sécurité et de confiance ne facilitant pas les remises en question nécessaires et susceptibles de générer un changement, les systèmes de contrôle peuvent créer une certaine ambiguïté, développer un sentiment d'insécurité et encourager la curiosité et l'expérimentation, sources d'innovation (Dent 1990). Ne pas inhiber les capacités de changement de l'organisation suppose de privilégier des systèmes permettant une certaine flexibilité et encourageant la créativité plutôt que des systèmes synonymes de contraintes et de discipline (Langfield-Smith 1997).

Ce paradoxe classique en gestion entre ordre et désordre, inertie et mouvement est toutefois difficile à résoudre lorsque l'on s'en tient à la définition traditionnelle du contrôle sauf à :

- « laisser des marges de manœuvres et des espaces de liberté aux unités, à favoriser les coopérations au sein de l'organisation, pour laisser s'exprimer les contradictions et les différences de points de vue » (Denis 2002) ;
- s'appuyer sur des systèmes de récompenses ne se limitant pas aux seuls résultats obtenus de manière à encourager la créativité et la prise de risques (Kloot 1996).

3. UN OUTIL VEHICULANT LE CHANGEMENT

Plutôt que contrôler selon une vision déterministe et instrumentale, Malo et Mathé (2000) considèrent qu'il est préférable d'agir sur les interprétations de manière à contrôler les comportements. Ainsi, en influençant les perceptions des individus sur leurs activités et leur environnement, en façonnant leurs attitudes et leurs comportements, les systèmes de contrôle peuvent faciliter l'adaptation aux nouveaux environnements et, ou stratégies de l'organisation (Langfield-Smith 1997). Ils permettent en effet de se soustraire des schémas de références en créant de nouvelles images de l'organisation et de ses relations avec l'environnement et ainsi changer l'ancien paradigme organisationnel désormais obsolète grâce à un désapprentissage (Dent 1990) et faciliter ainsi de nouveaux apprentissages collectifs. Cette déstructuration et restructuration de l'organisation sur de nouvelles bases au travers de routines alternatives se trouvent facilitées par le potentiel structurant du langage comptable et financier (Halgand 1999) dont le contrôle de gestion est encore (trop ?) fortement imprégné. Finalement, ce qui constituait un frein au changement : le cadre véhiculé par le contrôle, peut à l'inverse constituer un atout en favorisant l'émergence et l'installation de nouveaux schémas stratégiques et organisationnels.

Ce que confirment plusieurs recherches qui ont démontré que le système de contrôle permet de créer et propager de nouvelles représentations et logiques de fonctionnement de l'organisation. Par exemple, Ogden et Anderson (1999) aboutissent à ce résultat lorsqu'ils cherchent à comprendre dans quelle mesure le contrôle de gestion intervient dans les processus de changement organisationnel lié à la privatisation d'entreprises publiques. En effet, la privatisation suppose de passer d'une culture publique (bureaucratique avec essentiellement un rôle de service public et de limitation des coûts) à une culture d'entreprise (avec le développement d'une approche marché, une recherche du profit et une certaine autonomie de gestion des différents niveaux hiérarchiques). Le système d'information et de

contrôle qui est alors revu et modifié (en termes de contenu mais également d'utilisation) constitue un formidable levier de changement en facilitant l'implantation d'une démarche d'amélioration de la performance et de délégation / responsabilisation des différents acteurs de l'organisation, ce qui permet d'encourager les nouvelles idées et une approche plus entrepreneuriale. D'une manière plus générale, le nouveau système de contrôle (les objectifs attribués à chacun, les informations suivies et la façon dont elles sont suivies) joue un rôle pédagogique considérable en communiquant les nouvelles réalités organisationnelles imposées par la privatisation et souhaitées par la direction, et les moyens d'y faire face. Il accompagne véritablement le processus de changement organisationnel. Toutefois, ces résultats sont obtenus dans le cadre d'un changement radical et surtout dans un contexte particulier (mise en place d'une certaine autonomie décisionnelle aux différents niveaux hiérarchiques) où le contrôle de gestion est, par définition, intéressant. On peut donc s'interroger sur la reproductibilité de ces résultats dans une situation différente.

La théorie de l'activité développée par Engeström (2001) donne un éclairage à la fois différent et complémentaire en démontrant que lorsque des contradictions internes (des tensions structurelles accumulées) apparaissent et que les outils actuels ne parviennent pas à les résoudre, des perturbations et des conflits se développent. Cette situation conduit alors les acteurs, par un effort collectif, à adapter leurs pratiques, voire les renouveler de manière à réduire ces dysfonctionnements. Dans ce cadre théorique, le système de contrôle peut constituer une sorte de langage permettant, d'une part, de faire ressortir les anomalies, les dissonances cognitives, les faits saillants ou les écarts nécessitant éventuellement des changements importants de la part de l'organisation, d'autre part, de résoudre ces contradictions internes par un renouvellement des pratiques. En d'autres termes, le contrôle peut successivement être un révélateur d'un besoin de changement et un organisateur de ce changement. Cela suppose toutefois la réunion de nombreuses conditions et notamment la possibilité et la volonté d'une collaboration permettant de dégager une vision commune des difficultés et des solutions à développer.

4. UN OUTIL DE CONSTRUCTION ET DE STRUCTURATION DU CHANGEMENT

Pour sa part, Simons (1987, 1990, 1994, 1995) démontre que l'entreprise développe un système de contrôle bicéphale selon les éléments sur lesquels il porte, l'utilisation qu'en fait la direction générale et son degré d'implication avec :

- Un contrôle qualifié de diagnostic (géré par des fonctionnels avec une faible implication des dirigeants opérationnels) qui se focalise sur les facteurs clés de succès avec une gestion par exception de la part de la direction générale.

Il s'agit alors du contrôle de gestion classique tel qu'on le définit souvent. Il s'attache à diffuser la stratégie dans l'organisation au travers d'objectifs attribués à chacun et à contrôler sa bonne implantation en surveillant *a posteriori* les éventuelles dérives. Le système est alors tourné vers la recherche d'une plus grande efficience et efficacité. Le contrôle se veut exhaustif et automatisé. Il est synonyme de conformité et de contrainte peu propice au développement de nouvelles idées et initiatives. Il s'agit essentiellement de cadrer les comportements des différents acteurs de l'organisation et de les contrôler *a posteriori*.

- Un contrôle qualifié d'interactif centré sur les seules incertitudes stratégiques avec une implication directe et forte de la direction générale et la participation de chacun dans des échanges fréquents à la fois hiérarchiques et transversaux.

Il permet aux hauts dirigeants de s'assurer du processus d'émergence stratégique sur les points sensibles en concentrant l'attention de l'organisation sur les aspects jugés essentiels (ce qu'il faut contrôler, où proposer et tester de nouvelles idées), en facilitant et en guidant le processus d'apprentissage organisationnel (grâce aux multiples échanges d'informations et confrontations des points de vue qui sont encouragés) tout en définissant le cadre dans lequel ils souhaitent que les actions se déroulent. Ce contrôle moins directif et moins prescriptif est source de dialogue, d'innovation et d'apprentissage.

Cette double conception processuelle du contrôle apporte des éléments de réponse au paradoxe précédent lié à la nécessité de disposer à la fois d'un contrôle synonyme de contrainte et de conformité et d'un contrôle synonyme de flexibilité et d'innovation. Le contrôle diagnostic permet de s'assurer d'une exploitation satisfaisante du potentiel présent (efficacité et efficience) tandis que le contrôle interactif permet de ne pas brider l'innovation et la créativité, sources d'évolution, de progrès et de création de potentiel stratégique (Denis 2002).

Finalement, le contrôle de gestion ne se limite pas à normer les comportements. Il peut également être conçu comme un lieu d'échanges, de discussions et de confrontations des savoirs et des expériences, certes hiérarchique mais également transversal sous réserves d'un

certain décloisonnement. Il facilite alors le dialogue qui remplit plusieurs fonctions : le partage qui permet d'identifier les zones de problèmes et les expériences de réussite par la révélation des savoirs jusque là implicites, diffus et éparpillés ; la confrontation qui aide à une compréhension mutuelle par comparaison des logiques d'action et des contraintes particulières des autres ; l'invention qui provoque l'émergence de solutions nouvelles (Bernoux 1995 cité par Giroux et Giordano 1998). Dans une perspective habermassienne, le contrôle devient alors un outil d'interaction ouvrant des espaces de discussion : espace de construction conjointe, au travers de la discussion, d'une perspective commune, d'un point de vue partagé entre acteurs différents qui servira de point d'appui à l'action collective (Detchessahar 2001). Ces échanges, pas toujours exempts de jeux de pouvoirs, aboutissent non seulement à des solutions ponctuelles communes mais surtout à la construction de procédures collectives d'interprétation et de résolution de problèmes. Ils favorisent et soutiennent l'apprentissage collectif mais également individuel. Certains (Von Krogh, Roos 1995 ; Detchessahar 2003) considèrent que cette dimension interactionniste et communicationnelle se situe au cœur des transformations managériales des entreprises d'aujourd'hui en facilitant la création et l'échange de connaissances.

Le contrôle qualifié de diagnostic conduit également à des apprentissages organisationnels par l'intermédiaire des actions correctives qu'il génère (Bollecker 2002). Toutefois, il entraîne plutôt des apprentissages en boucle simple (détection et correction des dysfonctionnements par un ajustement des pratiques sans remise en cause des normes organisationnelles fondamentales) qu'en boucle double (remise en cause des normes structurant l'activité lorsque les circonstances l'exigent) plutôt assurés par le contrôle interactif (Denis 2002). Or, seuls des apprentissages en double boucle permettent de faire face à des changements stratégiques importants qui nécessitent le développement de nouveaux paradigmes organisationnels : nouveaux modes de pensées et d'actions, ce que confirme Kloot (1996).

Le contrôle peut donc constituer un outil de pilotage et de construction du changement par l'ensemble des acteurs en stimulant et en encadrant les initiatives et les expérimentations individuelles et collectives sources d'apprentissage et de production des savoirs. En d'autres termes, le contrôle diagnostic permet d'assurer la continuité sur ce qui est stabilisé en capitalisant l'expérience accumulée quand le contrôle interactif gère le changement en construisant les connaissances nouvelles nécessaires (concept d'équilibration de Lorino 1995). Se pose toutefois un certain nombre de questions quant au mode d'organisation et aux

modalités de fonctionnement du contrôle interactif. S'agit-il, par exemple, d'espaces de discussion informels ou, au contraire, plus ou moins organisés par la hiérarchie (avec le contrôleur) autour de réunions prévues avec la présence de représentants de la direction (réunions pré budgets, réunions périodiques d'analyse des performances opérationnelles, indicateurs transversaux avec une évaluation collective, gestion par les processus...) ? Par ailleurs, ce contrôle de gestion, source de discussions et d'échanges, s'applique-t-il aux seules incertitudes stratégiques comme semblent l'indiquer les travaux de Simons ?

Une telle conception du contrôle suppose, par ailleurs, une véritable motivation et implication des acteurs pour qu'ils s'approprient réellement l'outil et participent ainsi au processus de changement. Dans son acception classique, le contrôle de gestion amène souvent les individus à adopter des comportements opportunistes pour se préserver des conséquences induites : création de matelas budgétaire, rétention d'information... Pour qu'il devienne un outil interactif performant, cela suppose au contraire un climat de confiance permettant un échange d'expériences et une participation pleine et sincère qui dépassent les clivages hiérarchiques et fonctionnels. Les acteurs doivent accepter de partager leurs informations et leurs idées avec d'autres sans craindre leur utilisation à leur détriment par la hiérarchie, par exemple, pour durcir leurs contraintes budgétaires. Ils ne doivent pas craindre non plus le jugement des autres sur leurs idées et opinions personnelles, ni d'éventuelles sanctions s'ils dérangent, ce qui suppose une véritable liberté de parole dans l'organisation, une personnalité adéquate des acteurs concernés et une capacité d'écoute de la direction. Il est nécessaire qu'ils puissent et acceptent d'analyser leur situation avec transparence sans ressentir le besoin de développer des stratégies défensives qui rendraient inopérant ce contrôle interactif avec sa dimension apprentissage organisationnel. Enfin, les échanges supposent une capacité d'écoute, de compréhension de la logique de l'autre et des habiletés de communication : expressives, rhétoriques, relationnelles et d'animation (Giroux, Giordano 1998). Cette conception du contrôle suppose donc la réunion d'un certain nombre de conditions qui ne sont pas toujours remplies.

Selon l'usage qu'en fait la direction et l'attention qu'elle y porte, un même outil peut relever du contrôle diagnostic ou interactif. S'agissant du système budgétaire, Berland (2004) montre toutefois qu'il relève souvent d'un contrôle diagnostic compte tenu de l'implication relativement faible de la direction. D'une manière générale, Boitier et Louard (2004) limitent la portée du caractère interactionniste du contrôle puisqu'ils considèrent que cet aspect se

situé surtout au niveau des ajustements qu'il permet dans l'action (par rapport à des situations non anticipées) dans le cadre d'une certaine cohérence globale. Ils démontrent, par ailleurs, que l'implantation d'un ERP, même s'il définit un référentiel unique facilitant la communication entre les différents acteurs (managers opérationnels, contrôleur et sommet stratégique), aboutit souvent à un contrôle plus programmé qu'interactif compte tenu d'une normalisation très forte.

Quant à Abernethy et Brownell (1999), ils considèrent que le contrôle interactif est plus approprié dans une situation de changement stratégique. Toutefois, on peut se demander si ce type de contrôle ne dépend pas également du type de changement en vigueur dans l'organisation. Ainsi, dès lors que le cadre du changement est clairement défini et planifié, le contrôle « classique » doit pouvoir pleinement jouer son rôle en diffusant et en contrôlant l'implantation du projet de changement. Quant au contrôle interactif qui vise à amener chaque acteur à participer à la construction du projet de changement, il semble moins nécessaire dans une telle situation. En revanche, lorsque l'organisation définit seulement les grandes orientations du changement sans fixer dans le détail les différentes actions à mener qui se construisent dans le temps, le contrôle interactif semble particulièrement adapté. L'intérêt d'un contrôle plus classique se situe alors, dans un deuxième temps, lorsque le cadre du changement est clairement défini afin de stabiliser les comportements et s'assurer de leur conformité.

Finalement, en fonction de ses modalités de fonctionnement et de l'usage qu'en fait la direction, le contrôle peut remplir différents rôles eu égard au changement. Ainsi, il peut constituer :

- un outil inhibiteur, source d'inertie ou, au contraire, un outil révélateur d'un besoin de changement ;
- un outil qui véhicule les changements désirés en façonnant une nouvelle représentation de l'organisation, ce qui facilite le développement de nouveaux comportements et logiques de fonctionnement ;
- un outil qui participe à la structuration du projet de changement en amenant les acteurs de l'organisation à co-construire son contenu en stimulant et en encadrant les initiatives et les expérimentations individuelles et collectives sources d'apprentissage ;
- un outil de contrôle des comportements et des processus vis-à-vis du cadre défini.

Ces réflexions rejoignent les résultats de Moisdon et al. (1997) qui opposent deux types d'outils de gestion : d'une part, l'outil de conformation qui cherche à normer les comportements au service d'une meilleure rationalité de l'organisation (qui correspond au modèle de la rationalité instrumentale largement remis en cause) ; d'autre part, l'outil orienté vers la connaissance et l'exploration du réel avec les trois finalités suivantes :

- outil d'investigation du fonctionnement organisationnel permettant de révéler les déterminants essentiels de l'organisation et d'aider les acteurs à imaginer de nouveaux schémas d'évolution ;
- outil d'accompagnement de la mutation en étant le support d'une construction progressive de représentations partagées à partir desquelles se pilote le changement ;
- outil d'exploration du nouveau qui vise, comme dans le cas précédent, à faciliter l'apprentissage en stimulant le questionnement et la transformation des savoirs existants.

L'outil de gestion est de plus en plus considéré comme un support au processus d'exploration collective, en d'autres termes, un dispositif d'interaction mettant en mouvement les acteurs, coordonnant leurs efforts d'exploration et confrontant leurs schémas d'interprétation (Moisdon et al. 1997). Nous retrouvons la distinction, mise en évidence précédemment, entre le contrôle classique mécanique et rationnel (outil de conformation) et le contrôle source de dialogue et d'apprentissage (outil orienté vers la connaissance) particulièrement intéressant dans une dynamique de changement. David (1998) le confirme lorsqu'il écrit que, trop souvent, « les outils de gestion, selon leur conception classique, sont considérés comme des instruments de stabilisation et de contrôle des comportements et des processus plutôt que comme des vecteurs de changement ».

Toutefois, ces résultats n'intègrent ni la variable temps, ni le type de changement pour expliquer dans quelle mesure le(s) rôle(s) joué(s) par le système de contrôle peut(ont) être différent(s) d'une situation à l'autre.

Le contrôle en fonction du type de changement et de son processus

Dans une problématique plus large et plus dynamique, Grimand et Vandangeon-Derumez (2000) démontrent que la nature et le rôle des outils de gestion diffèrent selon le type de changement (prescrit ou construit) mais également selon les phases du processus de

changement. Auparavant, intéressons-nous à certains travaux de Simons (1994, 1995) qui portent sur les systèmes et processus de contrôle dans une situation de changement en distinguant selon son caractère radical ou incrémental.¹

1. CHANGEMENT RADICAL *VERSUS* CHANGEMENT INCREMENTAL

Dans le cadre d'une recherche portant sur les leviers de contrôle utilisés par les nouveaux dirigeants pour promouvoir et appuyer les changements stratégiques qu'ils décident de mettre en œuvre, Simons (1994, 1995) démontre que l'entreprise dispose des quatre leviers suivants :

- le système de croyances (permettant d'encadrer l'action autour des valeurs clés de l'entreprise, ses objectifs et ses missions) et le contrôle interactif (centré sur les incertitudes stratégiques et permettant à la direction générale d'encourager et de participer à l'émergence de nouvelles stratégies) décrits comme des forces créatives positives et sources d'inspiration dans une direction conforme à celle souhaitée par les dirigeants ;
- les limites ("*boundary systems*" qui fixent les règles formelles et informelles à respecter de manière à réduire les risques) et le contrôle diagnostic (qui fournit un retour d'information sur les variables de performances critiques) qui permettent de créer des contraintes et de s'assurer du respect des règles et de la réalisation de la stratégie décidée par la direction.

Ces différents leviers permettent successivement de bousculer l'inertie organisationnelle, de communiquer les impératifs de la nouvelle stratégie, d'établir un calendrier et des objectifs, d'obtenir l'adhésion des différents acteurs et de centrer l'apprentissage organisationnel sur les incertitudes stratégiques.

Cet auteur montre également qu'en fonction de l'ampleur du changement : évolution ou révolution, les leviers utilisés diffèrent. Ces deux types de changements qualifiés également d'incrémental ou radical sont notamment définis par Miller (1982) et Pettigrew (1990). Le qualificatif incrémental indique un changement graduel d'ajustement à l'intérieur du cadre établi. Par accumulation, ces changements peuvent devenir importants. A l'inverse, le terme radical traduit un phénomène discontinu bouleversant le cadre établi. Il s'agit de changements

¹ Se reporter à l'ouvrage de Pesqueux et Triboulois (2004) pour avoir une synthèse des travaux portant les modèles de changement organisationnel et la gestion du changement.

de courtes périodes survenant plutôt en situation de crise et entrecoupant de longues périodes de stabilité.

Dans le cadre d'un changement important, Simons (1994) démontre que les dirigeants révisent le système de valeurs et les limites de l'organisation pour bousculer l'ordre établi (changer de paradigme, générer un désapprentissage) et donner une impulsion nouvelle (les idées et les initiatives souhaitables) tout en indiquant les décisions et les actions non tolérées. Ils utilisent ensuite le système de contrôle diagnostic (qui, la plupart du temps, doit être revu) afin de structurer et de communiquer les attentes en termes de performances (les variables de performance considérées comme critiques) consécutives au changement stratégique. Les acteurs disposent alors d'une certaine liberté pour atteindre leurs résultats, leurs initiatives et leur créativité étant toutefois contraintes (Marginson 2002). Enfin, pour s'assurer de l'adhésion des acteurs, les systèmes de rémunération sont revus avec notamment l'octroi de primes plus importantes calculées à la fois sur des bases objectives et subjectives visant à récompenser la contribution et l'engagement de chacun face aux changements en cours.

Dans le cadre d'un changement plutôt incrémental, les dirigeants cherchent à amener l'organisation à s'inquiéter de ses performances actuelles (en définissant des objectifs financiers plus ambitieux afin de mettre en lumière l'urgence du changement) et donc à repenser ses programmes d'actions pour atteindre ses objectifs. Il s'agit également de communiquer les nouveaux impératifs stratégiques (au travers des lignes directrices du système de planification) et s'assurer des actions mises en œuvre pour implanter la nouvelle stratégie (grâce au système de contrôle diagnostic qui permet aux différents acteurs de mieux comprendre les initiatives et les décisions requises et jugées acceptables dans le nouveau contexte stratégique). Revoir les systèmes de croyances et les limites de l'organisation n'est plus nécessaire. Il s'agit là de la principale différence quant aux leviers de contrôle utilisés par rapport à un changement radical.

Etonnamment, le contrôle interactif défini et formalisé par Simons (1987) n'intervient pas directement lors de la définition et de la mise en œuvre du changement. La direction n'y a recours que dans un second temps (passé les douze premiers mois) et ce quel que soit le type de changement. Les dirigeants cherchent alors à centrer l'attention de l'organisation sur les incertitudes liées à la nouvelle stratégie tout en s'impliquant directement dans les décisions prises par leurs subordonnés. Finalement, il n'y a pas véritablement de co-construction du

projet de changement par l'ensemble des acteurs dans le cadre d'un contrôle de gestion, source de discussions et d'échanges, sauf pour les incertitudes stratégiques puisqu'il s'avère alors difficile d'indiquer les orientations à privilégier et leur contenu. Ces résultats renforcent la vision classique du contrôle : outil d'implantation du projet de changement stratégique. Ils s'expliquent par le type de changement étudié : planifié et dirigé quelle que soit son ampleur (radicale ou incrémentale), ce qui postule l'existence de dirigeants visionnaires capables d'imposer les changements qu'ils décident. Faut-il en conclure qu'il ne peut y avoir de changement construit par l'organisation hormis sur les quelques points incertains en suspens ? Probablement pas comme tendent à le démontrer plusieurs travaux, notamment ceux de Vandangeon-Derumez (1998) qui définissent deux profils types : changement prescrit ou construit. Quel(s) rôle(s) le contrôle et notamment le contrôle interactif peuvent-ils alors remplir ?

2. CHANGEMENT PRESCRIT *VERSUS* CHANGEMENT CONSTRUIT

Un changement prescrit également qualifié de changement dirigé est le plus souvent planifié, radical et brutal car la nouvelle vision imposée par la direction n'est pas nécessairement acceptée et partagée par tous. La direction définit l'orientation et le contenu du changement (ce qu'il faut changer) qu'elle présente, explique et justifie aux différents acteurs pour obtenir leur adhésion. Afin d'induire les comportements appropriés et ainsi s'assurer de la bonne implantation du projet de changement, des objectifs sont imposés à l'ensemble de l'organisation. La direction tente de maîtriser et de contrôler la mise en œuvre du changement. Le contrôle de gestion, dans sa version classique, instrumentale, doit permettre de piloter efficacement ce changement en standardisant les apprentissages individuels et en conformant les comportements.

Un changement construit également qualifié de changement émergent (Giroux, Giordano 1998) est plutôt progressif et s'accompagne initialement d'une vision d'avenir plutôt floue de la part de la direction. Le projet de changement est peu formalisé et son contenu non précisé. Il porte plutôt sur la démarche à suivre pour changer (ce qu'il faut faire pour changer). Le dirigeant ne dirige plus le changement mais se contente de l'encadrer. Il n'est plus perçu comme un héros omniscient mais plutôt comme un guide ou un facilitateur mettant en place les conditions pour que les membres de l'organisation fassent le changement (Demers 1999). Il cherche à favoriser l'instauration et le développement d'un dialogue permettant la mise en commun des savoirs et la confrontation des points de vue, ce qui suppose souvent au préalable

de revoir les rapports humains au sein de l'organisation. Cette interaction permet de structurer le changement en stimulant les questionnements, la créativité et l'apprentissage, en affinant les scénarios et les stratégies et en permettant une adaptation aux réalités locales et une appropriation du changement par ceux qui doivent le réaliser (Giroux, Giordano 1998). Elle facilite aussi la modification des schémas cognitifs et comportementaux des acteurs. En d'autres termes, le changement émerge de l'action collective, tous les acteurs contribuent à sa construction et plus seulement la direction. « Le développement d'une dynamique de changement construit amène à repenser le rôle des outils de gestion sur un registre qui relève moins de la conformation (encadrer, normer les comportements...) que de l'exploration (inventer de nouveaux schémas d'évolution collectifs, favoriser l'émergence de représentations partagées...) » (Grimand, Vandangeon-Derumez 2000). Dans cette perspective, le contrôle conçu comme un lieu d'échanges, de discussions et de négociations peut, *a priori*, constituer un outil tout à fait intéressant pour la co-construction du changement en permettant, à la fois, de stimuler, d'accompagner et d'encadrer de nouvelles idées et initiatives. Un contrôle interactif doit permettre de faire évoluer les règles et pratiques de l'organisation (apprentissage en double boucle) contrairement au changement prescrit où le nouveau paradigme est imposé dès le départ ce qui justifie au contraire un contrôle diagnostic permettant un apprentissage en simple boucle.

Ces deux profils types très proches du changement imposé et du changement négocié définis par Morin (1988) ou du changement planifié (programmatique) et du changement dirigé (guidé) de Mintzberg et al. (1999) appellent plusieurs remarques :

- Un changement prescrit (souvent indispensable en situation de crise) s'inscrit dans une vision plutôt classique (taylorienne) de l'organisation avec la direction qui prescrit et les autres acteurs qui s'exécutent. Dans la réalité, les deux logiques coexistent ou plutôt se succèdent au sein d'un même processus de changement. En effet, dans le cadre d'un changement prescrit, il est souvent nécessaire de revenir à une logique de changement construit pour assurer l'apprentissage individuel et limiter les résistances au changement. A l'inverse, le changement construit nécessite, à un certain moment, de stabiliser les expériences individuelles en ancrant les changements dans les pratiques quotidiennes par une standardisation des apprentissages individuels : sélection et généralisation des nouveaux savoirs. Le changement s'oriente alors vers un changement prescrit (Vandangeon-Derumez 1998). Le contrôle pourrait donc être à la fois un outil de standardisation et de

conformation (vision instrumentale) et un outil de co-construction du changement (vision interactionniste) selon l'étape du processus de changement.

- Ces deux profils types se différencient uniquement au niveau des modalités de mise en œuvre du changement. Dans les deux cas, ils relèvent d'une démarche délibérée sous le contrôle de la direction à l'aide de procédures (changement prescrit) ou moins formellement (changement construit). Ils ne prennent pas en compte les changements plutôt mineurs résultant d'initiatives locales qui ne sont ni suscitées, ni gérées, ni contrôlées par les dirigeants, changements qualifiés de spontanés (organiques) (Mintzberg et al. 1999) ou d'intrapreneuriaux (Giroux 1991). Dans ce cas, on peut s'attendre à ce que l'intérêt du contrôle de gestion se limite à son rôle *a posteriori* de standardisation et de conformation lorsque la direction décide, par la suite, de propager au niveau de l'ensemble de l'organisation certaines de ces innovations. Pour ne pas limiter ce potentiel de changement, ce contrôle diagnostic doit néanmoins faire preuve de souplesse en laissant notamment des marges de manœuvre aux acteurs pour la réalisation d'expérimentations.

La confrontation de ces deux typologies « construit - prescrit » et « incrémental - radical » aboutit à la construction de la matrice suivante (figure 1) qui, même si elle est nécessairement réductrice, permet à la fois de synthétiser et de compléter les résultats issus de ces deux approches.

Fig. 1 – Les différents types de changements et leur pilotage

		1	2
		Contrôle interactif	Systèmes de valeurs et limites Contrôle interactif
Processus de changement	Construit		
	Prescrit	3	4
		Contrôle diagnostique	Systèmes de valeurs et limites Contrôle diagnostique
		Incrémental	Radical
		Importance du changement	

Simons (1994, 1995) démontre que l'importance du changement influence les leviers de contrôle utilisés par la direction. Ainsi, un changement radical nécessite non seulement de revoir le contrôle diagnostic pour imposer les nouveaux impératifs stratégiques mais également les systèmes de valeurs et les limites de l'organisation de manière à sortir du cadre établi. Quelle que soit la situation, le contrôle interactif n'intervient que dans un deuxième temps et qu'au niveau des seules incertitudes stratégiques. Dans tous les cas, le changement est implicitement considéré comme prescrit (cellules 3 et 4). La possibilité d'une co-construction par l'ensemble des acteurs sous le contrôle de la direction n'est pas envisagée contrairement à Vandangeon-Derumez (1998) qui considère que le changement peut être prescrit ou construit. Le premier, plutôt considéré comme radical (cellule 4), se traduit par un contrôle entraînant une conformation des comportements (conformément aux résultats de Simons), le second plutôt incrémental (cellule 1), par un contrôle interactif permettant une co-construction.

Ces résultats convergents et complémentaires n'évoquent pas le couple « construit-radical » qui n'a aucune raison *a priori* de ne pas exister. La confrontation des résultats obtenus sur ces deux dimensions nous amène à penser que cette situation devrait se traduire par une révision des systèmes de valeurs et des limites de l'organisation combinée à un contrôle interactif.

Cette matrice, au-delà de son caractère nécessairement simplificateur, permet de confronter les résultats obtenus avec des changements caractérisés par des dimensions différentes. Toutefois, elle considère le changement uniquement sous un angle statique sans intégrer sa nature éminemment dynamique. Or, en fonction des différentes phases de son processus, les besoins de pilotage risquent d'être différents.

3. LES DIFFERENTES ETAPES DU PROCESSUS DE CHANGEMENT

Un processus de changement comprend les trois phases suivantes : maturation, déracinement et enracinement (Vandangeon-Derumez 1998) qui confirment les résultats généralement acceptés de Lewin (1951) : dégel, mouvement, regel. La phase de maturation se caractérise par une véritable prise de conscience de la nécessité de changer et par l'élaboration d'un projet de changement plus ou moins précis. Le contenu de ce projet est ensuite communiqué à l'ensemble de l'organisation et mis en œuvre (phase de déracinement) avant d'être définitivement ancré au niveau des pratiques quotidiennes (phase d'enracinement). Or, selon la phase du processus de changement, le rôle des acteurs et des dispositifs de gestion (et donc

a fortiori du contrôle) différent (Ouimet, Dufour 1997 ; Grimand, Vandangeon-Derumez 2000).

Dans le cadre d'un changement prescrit, la construction du projet de changement par la direction (phase de maturation) s'appuie sur des outils de gestion dans une perspective de diagnostic interne et externe. Lors de l'étape suivante (phase de déracinement), la hiérarchie souhaite diffuser et implanter le projet qui est relativement bien cadré et planifié mais également contrôler sa mise en œuvre. Peu de marges de manœuvre sont laissées aux acteurs. Les auteurs préconisent le recours à des outils du type "accompagnement de la mutation" pour faciliter la mise en place du changement et à des outils de "conformation" des comportements pour contrôler sa mise en œuvre (au sens défini par Moisdon et al. 1997). L'ancrage du changement dans les pratiques quotidiennes (phase d'enracinement) suppose de réduire les initiatives émergentes des acteurs qui tentent souvent de s'approprier le projet et de le modifier. L'entreprise met alors en place des mécanismes administratifs (dont les systèmes de planification et de contrôle) et culturels pour conserver le cadre de cohérence initial. Elle recourt à des outils de conformation des comportements et de standardisation des apprentissages individuels apparus au cours de la phase précédente dès lors qu'ils se situent dans le cadre du projet.

Un changement construit se traduit par un projet peu formalisé. Les dirigeants souhaitent faire prendre conscience aux acteurs des besoins de changement et les mobiliser pour construire le cadre et le contenu du changement (phase de maturation). L'entreprise recourt plutôt alors à des outils d'investigation du fonctionnement organisationnel (au sens défini par Moisdon et al. 1997) pour permettre aux acteurs de se mettre d'accord sur les problèmes à résoudre et imaginer des solutions (Grimand, Vandangeon-Derumez 2000). Lors de l'étape suivante (phase de déracinement), la hiérarchie souhaite favoriser les expérimentations locales, en d'autres termes, amener les acteurs à construire progressivement le changement par le jeu de leurs interactions et de leurs initiatives individuelles ou collectives. Les dirigeants participent au processus en tentant de repérer et sélectionner les initiatives locales susceptibles d'améliorer les routines organisationnelles et en les stimulant à l'aide de dispositifs de coordination *ad hoc* (Grimand, Vandangeon-Derumez 2000) et pourquoi pas, dans le cadre d'un contrôle de gestion plutôt interactif. On retrouve les outils d'investigation du fonctionnement organisationnel mais également des outils d'exploration (et de construction) de nouveaux modes de fonctionnement et savoirs à travers le questionnement (au sens défini

par Moisdon et al. 1997). L'étape suivante (phase d'enracinement) est marquée par une reprise en main par les dirigeants du processus de changement. Il s'agit de formaliser et d'imposer la nouvelle vision et le nouveau cadre organisationnel construits localement par l'ensemble des acteurs, ce qui suppose à la fois de stabiliser la situation et de normer les comportements en vue de capitaliser et de diffuser les nouvelles idées et apprentissages individuels sélectionnés, en d'autres termes, passer d'un apprentissage individuel à un apprentissage organisationnel en ancrant ces nouvelles pratiques dans le champ organisationnel (ce qui correspond aux phases de légitimation et d'écartement-encodage du modèle d'apprentissage de Charreire (2003)).

En faisant la synthèse de ces différents travaux portant sur les processus de changement et les rôles potentiels que peuvent remplir les systèmes de contrôle mis en évidence précédemment, nous pouvons élaborer les hypothèses suivantes (figure 2).

Fig. 2 - Le rôle du contrôle de gestion selon le type de changement et la phase du processus de changement

	Changement prescrit	Changement construit
		<u>Outils d'investigation du fonctionnement</u>
Phase de maturation	Contrôle de gestion comme <u>outil d'analyse et de diagnostic organisationnel</u> au seul service de la direction pour l'élaboration du projet.	<u>organisationnel</u> avec le potentiel de diagnostic organisationnel du contrôle de gestion et sa dimension interactive qui permet aux acteurs d'analyser et de discuter ensemble de la situation de l'entreprise.
	• <u>Outil d'accompagnement de la mutation</u> pour faciliter la mise en place du changement. La structure et le contenu du contrôle de gestion sont adaptés à la nouvelle vision stratégique et au nouveau cadre organisationnel souhaité (éventuellement de nouveaux outils sont construits). Le système de contrôle véhiculant une nouvelle représentation de l'entreprise facilite le développement de	<u>Outils d'investigation du fonctionnement organisationnel et d'exploration du nouveau</u> avec un contrôle interactif, lieu d'échanges, de confrontations des points de vue et source de nouvelles idées et expérimentations, un contrôle producteur
Phase de déracinement		

	nouveaux comportements et logiques de de connaissances. fonctionnement.
	• <u>Outil de conformation des comportements</u> pour implanter le changement et contrôler sa mise en œuvre avec un contrôle plutôt classique.
Phase d'enracinement	Un contrôle de gestion classique, <u>outil de conformation des comportements et de standardisation des apprentissages individuels.</u>
	Un contrôle de gestion classique, <u>outil de stabilisation et de conformation</u> visant à formaliser et à imposer le cadre du changement finalement construit par les acteurs.

Ces différentes hypothèses soulèvent néanmoins un certain nombre de remarques et de questionnements. Elles s'appuient en effet sur deux profils types de changement reposant sur :

- le postulat (non exprimé) de rationalité des acteurs et des organisations. Ces deux profils (changement prescrit ou construit) négligent, par exemple, la dimension éminemment politique de tout processus de changement et considèrent que le changement est toujours sous le contrôle des individus et de l'organisation, ce qui est loin d'être toujours le cas.
- l'hypothèse que le changement constitue une phase intermédiaire entre deux périodes de stabilité. Cela revient à nier l'adaptation ou l'évolution permanente des entreprises. C'est d'ailleurs pourquoi la gestion du changement se résume de moins en moins à un pilotage du changement et de plus en plus à un pilotage des capacités de changement (Demers 1999), en d'autres termes, un pilotage des capacités de l'organisation à renouveler continuellement ses routines au travers de l'apprentissage. Le rôle de la direction ne consiste plus à piloter le changement (changement prescrit ou construit) mais plutôt à créer un contexte favorable à l'implantation d'un changement continu, sélectionner les projets les plus intéressants et les propager à l'ensemble de l'organisation. Le système de contrôle doit alors être suffisamment flexible pour ne pas peser sur les potentiels de changements des acteurs et de l'organisation mais, au contraire, orienter les comportements vers une remise en cause régulière et une amélioration continue. Un contrôle diagnostic laissant des marges de manœuvre et un contrôle interactif moins directif et facilitant les questionnements et les échanges doivent y contribuer.

Conclusion

Le contrôle de gestion doit pouvoir jouer un rôle structurant dans une dynamique de changement en induisant les comportements souhaités en fonction du type de changement et de sa phase. Cela a fait émerger trois types de questionnements portant sur :

- le rôle du contrôle,
- son rôle en fonction du type de changement,
- son rôle en fonction de la phase du processus du changement

Nous avons également intégré le fait qu'il peut exister des changements spontanés n'étant pas sous le contrôle de la direction et un changement continu.

Nous pouvons toutefois nous interroger sur la capacité du contrôle de gestion, tel un caméléon, à remplir successivement de multiples rôles. N'est-ce pas surestimer la rationalité de cet outil et des acteurs associés et négliger le fait qu'il est souvent le résultat de pratiques sociales et organisationnelles ? N'est-ce pas oublier également la force des routines organisationnelles et les jeux politiques que nourrissent et supportent les systèmes de contrôle ? Et si finalement, le contrôle ne jouait pas ou peu de rôles particuliers vis-à-vis du changement mais qu'il subissait ce changement avec *de facto* un décalage dans le temps, en d'autres termes, une certaine rigidité du système de contrôle face aux changements ce qui constituerait alors un handicap majeur pour la mobilisation et l'adaptation de l'organisation et de ses acteurs face aux nouveaux enjeux stratégiques ?

Ne pas concevoir le contrôle de gestion uniquement sous sa forme instrumentale soulève également un certain nombre de questions. Quand et comment le contrôle constitue-t-il un outil de construction de la connaissance ? Dans quelle mesure, le contrôle peut-il véhiculer et structurer le changement autrement que de manière mécaniste ? Comment le contrôle, lieu d'échanges et de confrontations des points de vue peut-il constituer un outil de pilotage et de construction du changement ? Comment peut-il servir de support à l'apprentissage individuel et organisationnel nécessaire dans un tel cadre ? En d'autres termes, comment le contrôle peut-il être un outil d'interaction, un outil communicationnel permettant d'amener les acteurs à participer à la construction et à l'émergence du projet stratégique ? Quels sont ses modalités de fonctionnement et son mode d'organisation ?

La réalisation d'études approfondies portant sur quelques entreprises en situation de changement stratégique devrait permettre d'affiner et de valider ces hypothèses quant à la place du contrôle dans une telle situation et d'apporter des éléments de réponse aux nombreuses questions restant en suspens. Une telle approche méthodologique permettrait de :

- suivre l'éventuelle évolution des outils de contrôle pendant les différentes phases du changement,
- déceler les processus d'interaction et d'apprentissage qui en découlent.

D'une manière plus générale, cela devrait permettre de mieux comprendre la manière dont les apprentissages individuels et organisationnels sont générés et cadrés à l'aide de dispositifs et outils de gestion comme le contrôle de gestion qui n'est plus appréhendé de manière exclusivement instrumentale mais également sous une forme interactionniste. Cela devrait également apporter des éléments de réponses sur le rôle des outils de gestion en général dans le pilotage de l'action en situation de changement.

Bibliographie

Abernethy M., Brownell P. (1999), « The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study », *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, p. 189-204.

Berland N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 4, décembre, p. 37-58.

Boitier M., Louart P. (2004), « L'intérêt d'une coordination fonctionnelle entre contrôle de gestion et gestion des ressources humaines : l'exemple des systèmes de gestion intégrés », 1^{ères} journées : gestion des ressources humaines et contrôle de gestion, Rennes.

Bollecker M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol. 2, novembre, p. 109-126.

Charreire S. (2003), « Les rôles de la migration et de la légitimation des savoirs dans l'apprentissage organisationnel : études de cas », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n° 2, juin, p. 115-153.

Chevalier-Kuszla C. (1998), « La théorie de la structuration : vers une typologie des rôles du contrôle organisationnel », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n° 26-27, mai - juin.

Claveau N., Martinet A.C., Tannery F. (1998), « Formes et ingénierie du changement stratégique », *Revue Française de Gestion*, n° 120, septembre - octobre, p. 70-87.

- David A. (1998), « Outils de gestion et dynamique du changement », *Revue Française de Gestion*, n° 120, septembre - octobre, p. 44-59.
- Demers C. (1999), « De la gestion du changement à la capacité de changer. L'évolution de la recherche sur le changement organisationnel de 1945 à aujourd'hui », *Gestion*, vol. 24, n° 3, p. 131-139.
- Denis J.P. (2002), « Retour sur les principes d'articulation entre contrôle et stratégie – Une perspective ago-antagoniste », XI^{ème} congrès de l'AIMS, Paris.
- Dent J.F. (1990), « Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research », *Accounting Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, p. 3-25.
- Detchessahar M. (2003), « L'avènement de l'entreprise communicationnelle », *Revue Française de Gestion*, n° 142, janvier - février, p. 65-84.
- Detchessahar M. (2001), « Le dire et le faire », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n° 39, janvier - février, p. 43- 56.
- Detchessahar M. (2001), « Quand discuter c'est produire », *Revue Française de Gestion*, n° 132, janvier - février, p. 32-43.
- Engeström Y. (2001), « Expansive learning at work: toward an activity theoretical reconceptualization », *Journal of Education and Work*, vol. 14, n° 1, p. 133-156.
- Gervais M. (2004), *Contrôle de gestion*, Economica, 8^{ème} édition.
- Giroux N., Giordano Y. (1998), « Les deux conceptions de la communication du changement », *Revue Française de Gestion*, n° 120, septembre - octobre, p. 139-151.
- Giroux N. (1991), « La gestion du changement stratégique », *Gestion*, mai, p. 8-14.
- Grimand A., Vandangeon-Derumez I. (2000), « Le rôle des acteurs et des dispositifs de gestion dans la construction des apprentissages stratégiques », XI^{ème} congrès de l'AIMS, Montpellier.
- Grouard B., Meston F. (1998), *L'entreprise en mouvement - conduire et réussir le changement*, Dunod, 3^{ème} édition.
- Halgand N. (1999), « Au cœur du contrôle : les représentations », *in Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Y. Dupuy, Economica.
- Hopwood A. (1987), « The archaeology of accounting systems », *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, p. 207-234.
- Kloot L. (1997), « Organizational learning and management control systems: responding to environmental change », *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, p. 47-73.
- Langfield-Smith K. (1997), « Management control systems and strategy: a critical review », *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 207-232.

- Lorino P. (2004), « Piloter ou catalyser le changement organisationnel : une approche sémiotique et pragmatique », *in* Sait-on piloter le changement, J.C. Sardas, A.M. Guénette, L'Harmattan.
- Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Les Editions d'Organisation.
- Malo J.L., Mathé J.C. (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Les Editions d'Organisation.
- Marginson D. (2002), « Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization », *Strategic Management Journal*, vol. 23, p. 1019-1031.
- Miller D. (1982), « Evolution and revolution: a quantum view of structural change in organizations », *Journal of Management Studies*, vol. 19, n° 2, p. 131-151.
- Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel J. (1999), « Transformer l'entreprise », *Gestion*, vol. 24, n° 3, p. 122-130.
- Morin P. (1988), « Pratiques du changement organisationnel », *Revue Française de Gestion*, mars - avril, p. 60-66.
- Moisdon J.C. et al. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan.
- Ogden S., Anderson F. (1999), « The role of accounting in organisational change: promoting performance improvements in the privatised UK water industry », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10, p. 91-124.
- Ouimet G., Dufour Y. (1997), « Vivre et gérer le changement ensemble ? », *Revue Française de Gestion*, mars – avril - mai, p. 23-40.
- Pesqueux Y., Triboulois B. (2004), *La dérive organisationnelle : peut-on encore conduire le changement ?*, L'Harmattan.
- Pettigrew A.M. (1990), « Longitudinal field research on change: theory and practice », *Organization Science*, vol. 1, n° 3, p. 267-292.
- Shields M.D. (1997), « Research in management accounting by north americans in the 1990s », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 3-61.
- Simons R. (1995), « Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal », Harvard Business School Press.
- Simons R. (1994), « How top managers use control systems as levers of strategic renewal », *Strategic Management Journal*, vol. 15, p. 169-189.
- Simons R. (1990), « The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives », *Accounting Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, p. 127-143.

Simons R. (1987), « Planning, control, and uncertainty: a process view », *in* X. Bruns, R. Kaplan (éds.), *Accounting and management: field study perspectives*, Harvard Business School Press, p. 339-362.

Soparnot R. (2005), « L'évaluation des modèles de gestion du changement organisationnel : de la capacité de gestion du changement à la gestion des capacités de changement », *Gestion*, vol. 29, n° 4, p. 31-42.

Vandangeon-Derumez I. (1998), « La dynamique des processus de changement », *Revue Française de Gestion*, n° 120, septembre - octobre, p. 120-138.

Von Krogh G., Roos J. (1995), « Conversation management », *European Management Journal*, vol. 13, n° 4, p. 390-394.